

DECIZIA NR. 2844/2019
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. X S.R.L., din mun. X,
înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 37086/12.11.2018

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov a fost sesizată de către D.G.R.F.P. X, prin adresa nr. 13569/082.11.2018, înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 37086/12.11.2018, asupra contestației formulate de **S.C. X S.R.L.**, C.U.I. ROX, înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului X sub nr. JX98/2014, având domiciliul fiscal în mun. X, str. Gheorghe Lazăr, nr. 5B, parter, bir. 1, ap. 1.

Menționăm că potrivit adresei nr. 2975/02.11.2018, în conformitate cu prevederile art. 3, alin. (1) din OPANAF nr. 3740/2015 privind condițiile de delegare a competenței de soluționare a contestațiilor altui organ de soluționare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a delegat către D.G.R.F.P. Brașov competența de soluționare a contestației înregistrate la A.J.F.P. Q sub nr. 29958/03.10.2018, formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/31.07.2018, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/31.07.2018.

Obiectul contestației îl reprezintă suma parțială de **T lei**, reprezentând TVA respinsă la rambursare.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stabilit raportat la data comunicării plicului conținând Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/31.07.2018, respectiv data de **16.08.2018**, potrivit confirmării de primire anexată în copie la dosarul cauzei și data de **28.09.2018** la care a fost expediată prin poștă contestația, așa cum rezultă din ștampila aplicată de această instituție pe plicul cu care a fost transmis originalul contestației.

Contestația este formulată prin împuternicit PQA, la dosar fiind anexată procura și traducerea certificată a acesteia și este semnată în original.

Având în vedere prevederile art. 272 alin. (7) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală și ale art. 3 alin. (1) din OPANAF nr. 3740/2015 privind condițiile de delegare a competenței de soluționare a contestațiilor altui organ de soluționare, constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (7) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, prin organele specializate, este legal investită să soluționeze contestația formulată de **S.C. X S.R.L.** din mun. X, prin împuternicit.

I. S.C. X S.R.L. din mun. X contestă Decizia de impunere nr. F-X/31.07.2018, emisă de către A.J.F.P. Q- Activitatea de Inspecție Fiscală, solicitând anularea parțială a acestui act administrativ fiscal cu privire la suma de T lei, reprezentând TVA respinsă la rambursare.

1) În prezentarea situației de fapt, petenta precizează că organele de control au constatat cu ocazia inspecției fiscale faptul că S.C. X S.R.L. a contractat prestări de servicii de la acționarul unic, RH S.L. (TVA aferentă acestor servicii fiind în sumă de T1 lei), o societate comercială cu răspundere limitată înființată și funcționând potrivit legii spaniole, în condițiile în care societatea are propriii angajați cu contracte de muncă pe perioadă nedeterminată iar aceștia au în fișa posturilor atribuții asemănătoare acestor prestări. Inspectorii fiscali au considerat că asemenea achiziții nu ar fi fost acceptate în lipsa relațiilor de dependență existente între prestator și beneficiar și precizează că societatea verificată nu a prezentat

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

documente justificative, respectiv rapoarte și situații de lucrări, traduse, fiindu-le puse la dispoziție doar niște emailuri.

Contestatară precizează că nu este de acord cu faptul că, deși este vorba despre facturi intracomunitare, i se refuză dreptul de deducere a TVA aferentă sumelor facturate, în condițiile în care aceste facturi reprezintă costul salarial al detașajilor pe care acționarul unic îi trimite în România pentru a lucra în cadrul S.C. X S.R.L. în mod exclusiv (ei sunt angajați și pregătiți special pentru a fi trimiși ca detașați în România și pentru a-și desfășura activitatea la S.C. X S.R.L.), fiind plătiți de societatea mamă exclusiv pentru munca prestată în România și consideră că este firesc ca aceste costuri să-i fie refacturate.

Referitor la susținerea organelor de control că nu au fost prezentate la control documente justificative, respectiv rapoarte și situații de lucrări, ci doar niște e-mailuri, petenta susține că în data de 27 iunie 2018 a transmis reprezentanților autorității fiscale (prin poșta electronică) un document Excel care include costurile salariale ale tuturor detașajilor în întreaga perioadă controlată și salariile defalcate ale fiecărui detașat în parte, cu titlu de exemplu, pentru luna iulie 2017 (aceste documente au fost retransmise în data de 8 iulie reprezentanților autorității fiscale).

Societatea atașează la contestație, următoarele:

- rapoarte de activitate trimestriale și descrierea postului pentru fiecare detașat în parte, semnate atât de S.C. X S.R.L., cât și de RH, pentru întreaga perioadă controlată;

- salariile defalcate ale fiecărui detașat în parte, lunare, pentru întreaga perioadă controlată;

- scrisorile de detașare și de acceptare a detașării pentru fiecare în parte. Aceste scrisori de detașare sunt întocmite conform contractului de muncă al fiecărui detașat și prezintă acceptarea prestării serviciilor care stau la baza refacturărilor.

Cu privire la contractele de muncă încheiate între fiecare detașat și RH, societatea precizează că fiind vorba despre contracte încheiate cu o societate spaniolă care nu face obiectul controlului, contribuabilul este obligat să păstreze confidențialitatea datelor și consideră că scrisorile de detașare sunt suficiente pentru a demonstra atât detașarea, cât și prestarea efectivă a serviciilor în România.

Contestatară face trimitere la contractul detașatului AVS, prezentat cu titlu de exemplu organelor de control în data de 11.06.2018, în care se menționează în mod expres faptul că toate cheltuielile privind detașarea angajatului vor fi refacturate de către RH către S.C. X S.R.L. și precizează că acesta este un contract standard, care se folosește în cazul tuturor detașajilor, astfel că această clauză se aplică în mod expres absolut tuturor detașajilor din perioada controlată.

Petenta consideră că faptul că „S.C. X S.R.L. are angajați cu contracte de muncă pe perioadă nedeterminată care au atribuții asemănătoare” nu poate fi un motiv suficient pentru respingerea la deducere a TVA și subliniază că toate companiile mari din lume aplică această metodă și trimit detașați de la firma-mamă în societățile nou deschise în alte țări, mai ales în primii ani de activitate a acestora.

2) Cu privire la facturile de prestări servicii emise de către B Accounting S.R.L.-D, pentru care se refuză de la rambursare suma de T3, societatea precizează că încă de la înființare, serviciile de contabilitate au fost externalizate și asigurate de către B Accounting S.R.L., o societate membră CECCAR și că, odată cu creșterea volumului de activitate, fiind necesară o mai bună organizare a evidenței primare, a fost angajat un contabil intern (în data de 22.06.2015). Salariatul S.C. X S.R.L. are următoarele atribuții: emite facturile, întocmește deconturile de cheltuieli ale salariaților, introduce facturile primite în aplicația AX pentru a putea urmări scadențele facturilor, întocmește declarația Intrastat - o declarație cu conținut statistic ce urmărește cantitățile de materii prime introduse în țară.

După ce a pregătit documentele, contabilul intern le trimite S.C. B Accounting S.R.L., spre a fi contabilizate cu ajutorul aplicației SAGA, până pe 10 ale lunii următoare. Societatea mai menționează că din septembrie 2017 a fost contractate serviciile Biroului de expertiză contabilă LC ce are ca atribuții pregătirea rapoartelor lunare de producție precum și pregătirea diferitelor raportări către managementul societății.

Petenta consideră că sarcinile fiecărui prestator de servicii/angajat sunt delimitate foarte clar și nu există niciun element care ar putea indica dublarea serviciilor.

3) În legătură cu materiile prime necorespunzătoare calitativ, pentru care SC X S.R.L. a dedus TVA în cuantum de T2 lei, la contestație se anexează deciziile Societății care stabilesc procentul maxim al acestor materii prime, pentru anul 2017 și pentru anul 2018.

În concluzie, societatea consideră că Decizia de impunere este emisă cu aplicarea greșită a legii, și încalcă dispozițiile art. 87 CPF cât privește conținutul deciziei de impunere („Decizia de impunere trebuie să cuprindă, pe lângă elementele prevăzute la art. 43 alin. (2), și categoria de impozit, taxă, contribuție sau altă sumă datorată bugetului general consolidat, baza de impunere, precum și cuantumul acestora, pentru fiecare perioadă impozabilă”), în sensul că suma pe care autoritatea fiscală o stabilește ca fiind obligație de plată în sarcina SC X S.R.L., nu este o sumă datorată.

Petenta mai precizează că până la momentul în care va exista o decizie de soluționare a prezentei contestații precum și un nou act administrativ fiscal (respectiv o nouă decizie de impunere), nu există și nu poate exista un temei pentru imputarea unor accesorii de plată (dobânzi, penalități etc) în legătură cu presupusele debite pe care Decizia le constată și pe care autoritatea fiscală i le impută.

Prin adresa înregistrată la A.J.F.P. Q sub nr. 11790/02.11.2018, în baza prevederilor art. 276 alin. (5) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, societatea a solicitat susținerea orală a contestației. Drept urmare, cu adresa nr. 37086/22.11.2018, contribuabilul a fost convocat în data de 10.12.2017, ora 11, la sediul D.G.R.F.P. Brașov în vederea susținerii orale.

Cu adresa înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 12783/07.12.2018, contribuabilul a solicitat ca susținerea orală a contestației să aibă loc în 15.01.2019, dată care a fost agreată de către organul de soluționare care a transmis societății adresa nr. 37086/27.12.2018.

Susținerea orală a avut loc la data de 16.01.2019, cu acest prilej fiind întocmită Minuta ședinței nr. 37086/16.01.2019.

Cu privire la cheltuielile cu salariații detașați de la firma mamă RH S.L. reprezentantului contribuabilului precizează că sunt exact la nivelul statului de plată din Spania, fără bilete de avion, diurnă sau alte cheltuieli (cu transport și chirie). Acesta sesizează că cheltuielile cu chiria și cu biletele de avion nu au făcut obiectul constatărilor organelor de control (nu sunt deficiente).

Referitor la suprapunerea anumitor funcții ale personalului detașat cu angajații proprii ai SC X S.R.L. se precizează că aceste persoane nu au fost aduse pentru că nu exista personal, ci pentru a instrui personalul din România, având în vedere experiența din fabrica mamă.

Petenta menționează că societatea a mai fost verificată din punct de vedere al TVA prilej cu care s-au prezentat facturi care conțineau astfel de costuri, iar acestea au fost acceptate integral la deducere de către inspectorii fiscali.

Legat de serviciile de contabilitate, petenta sesizează că deși situația era aceeași și cu prilejul controlului anterior, TVA aferentă acestora nu a fost respinsă la deducere.

În ceea ce privește o eventuală suprapunere a sarcinilor, societatea precizează că în timpul controlului evidența contabilă a fost prezentată și susținută de firma de contabilitate, care a întocmit deconturile de TVA și situațiile financiare, d-na Oana R asigurând doar evidența primară a documentelor.

În ceea ce privește materiile prime neconforme, societatea susține că nu a primit documentația (anexele la RIF) în baza căreia s-a calculat suma de X3 lei, TVA fără drept de deducere. Petenta afirmă că pentru materia primă neconformă se întocmesc note de constatare cu defectul respectiv, în care se precizează lotul cantitatea și defectul. După

transmiterea către furnizor, acesta întocmește facturi de regularizare și se ajustează taxa pe valoarea adăugată aferentă.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/31.07.2018, față de TVA în sumă de T4 lei solicitată la rambursare de S.C. X S.R.L. prin decontul de TVA 138233889/26.03.2018, aferent lunii februarie 2018, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Q- Activitatea de Inspecție Fiscală au admis la rambursare TVA în sumă de T5 lei și au respins la rambursare TVA în sumă totală de T6 lei, perioada verificată fiind 01.07.2017-28.02.2018.

Societatea are ca obiect principal de activitate declarat *Fabricarea altor articole din metal* CAEN 2599.

Conform celor înscrise în Raportul de inspecție fiscală F-X/31.07.2018, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/31.07.2018 contestate, inspecția fiscală pentru verificarea soldului negativ al TVA solicitat la rambursare s-a desfășurat în perioada 07.05.2018-12.07.2018. Organele de control precizează că TVA de rambursat provine în principal din facturile de chirie pentru spațiul de producție, servicii de transport, achiziții de materie primă, în condițiile în care societatea înregistrează, în principal venituri din livrări intracomunitare scutite din punct de vedere a taxei pe valoarea adăugată.

Având în vedere faptul că petenta contestă parțial aspectele cu influență fiscală prezentate de organele de control în Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/31.07.2018, în continuare vor fi prezentate constatările organelor de control doar cu privire la aspectele contestate.

1) În perioada iulie 2017- februarie 2018 contribuabila înregistrează achiziții de servicii în sumă totală de X4 lei (echivalentul a X5 euro) de la societatea „mamă” RH SL-Spania, aferent cărora deduce TVA în sumă totală de T1 lei, prin aplicarea mecanismului taxării inverse.

Serviciile au fost achiziționate în baza Contractului de reprezentare și asistență în vederea dezvoltării planului de afaceri din 03.02.2014, încheiat între SC X S.R.L. și RH SL-Spania, referitor la ale cărui prevederi echipa de control constată următoarele:

- conform art. 1 din contract, serviciile care urmează a fi prestate sunt enunțate generic, fără termene de executare, răspunderi contractuale sau detalii în legătură cu activitățile care ar urma să fie efectuate în mod concret;
- conform art. 2 din contract, pentru aceste servicii nu se va percepe niciun preț, onorariu sau tarif dar vor fi refacturate clientului toate cheltuielile ocazionate sau în legătură cu constituirea, demararea, dezvoltarea, extinderea proiectului de afaceri din România, respectiv avansuri și alte sume pentru utilaje, materii prime, consumabile, consultanță, deplasări ale personalului reprezentantului (cazare, masa, transport), întâlniri de afaceri avute cu consultanții, partenerii, furnizorii, etc. din România;
- conform art. 3, contractul are o perioadă de valabilitate de un an, cu posibilitatea de reînnoire automată a acestuia cu perioade egale dacă niciuna din părți nu îl reziliază cu cel puțin 30 de zile înainte de data reînnoirii.

Echipa de inspecție constată că suma de X5 euro reprezentând contravaloarea serviciilor facturate pentru perioada iulie 2017- februarie 2018, a avut la bază prestațiile următoarelor persoane delegate de RH să o reprezinte în relația cu societatea românească: ON, PRJ, JF, IPE.

Totodată, se menționează că facturile pentru achiziția acestor servicii nu sunt însoțite de o anexă care să cuprindă lista cu numele persoanelor care au reprezentat prestatorul și sumele care au compus compensația contractuală în legătură cu aceste persoane, și nu au la bază deconturi pentru fiecare zi de lucru/persoană, respectiv pentru fiecare călătorie în parte fiind prezentate doar niște corespondențe pe e-mailuri.

Din analiza sintezelor referitoare la activitățile prestate de către reprezentanții/ delegații prestatorului prezentate de societate, precum și a documentelor care au stat la baza întocmirii acestor sinteze (mesaje transmise prin poșta electronică, puncte de vedere, observații, recomandări) organele de inspecție fiscală apreciază că acest gen de activități se suprapun peste atribuțiile salariaților societății verificate. De asemenea, unele se suprapun și în ceea ce privește pe reprezentanții prestatorului, aceștia raportând același gen de servicii prestate pentru aceleași perioade de analiză, ori se suprapun cu cele prestate de către delegații/reprezentanții RH SL-Spania, unele se referă la activități efectuate în anul 2017, când nu se impunea prezența acestora, întrucât contribuabilul din România are angajați cu contract de muncă individual, atât controlori, cât și gestionari și lăcătuși de întreținere, funcții pe care le dețin persoanele delegate de la RH SL-Spania.

Organele de inspecție fiscală apreciază că, la nivelul societății verificate, nu s-ar fi contractat astfel de servicii și nu ar fi fost acceptate asemenea achiziții în lipsa unor relații de dependență existente între prestator și beneficiar.

Având în vedere natura serviciilor achiziționate, echipa de control apreciază că nu sunt îndeplinite condițiile de deductibilitate prevăzute la art. 297 alin. (4), în sensul că societatea nu poate dovedi că serviciile facturate de persoanele afiliate au fost destinate unor operațiuni prevăzute de lege, fapt pentru care nu poate beneficia de dreptul de deducere, fiind însă obligată la colectarea TVA, conform art. 326 alin. (2) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în urma inspecției fiind **respinsă la rambursare TVA în sumă de T1 lei** aferentă acestor servicii.

2) În perioada verificată, societatea a înregistrat în contul 301- „Materii prime” suma de X1 euro reprezentând contravaloarea materiilor prime necorespunzătoare calitativ, fapt constatat în urma operațiunilor de verificare și sortare efectuate de gestionar, bunuri care sunt trimise înapoi la furnizori, prin Credit Note. Contravaloarea acestor produse neconforme în sumă totală de X2 lei, care reprezintă în fapt refuzuri de calitate privind produsele livrate, este cuprinsă în facturile emise de acest partener, fiind încălcate astfel prevederile art. 287, alin. (1), lit. b) din Legea 227/2015 cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu dispozițiile HG 1/2016, Titlului VII, pct. 32.

Aceste produse refuzate calitativ și returnate de client au fost considerate de către organele de inspecție fiscală ca fiind lipsă în gestiune, în condițiile în care societatea verificată nu le-a recepționat în stocurile de materii prime reziduale, iar din Listele de inventar și procesul verbal de inventariere întocmite la sfârșitul anului 2017 și prezentate de societate, în ceea ce privește existența faptică a acestor produse reziduale, rezultă faptul că acestea nu se mai regăsesc în stocurile aflate în patrimoniul societății la sfârșitul anului.

În urma verificărilor efectuate, pentru suma de X2 lei reprezentând contravaloarea materii prime necorespunzătoare calitativ, constatată în urma operațiunilor de verificare și sortare efectuate de clientul X S.R.L., materii prime neconforme care sunt cuprinse cheltuielile materiale pentru care societatea a dedus TVA, a fost **respinsă la rambursare TVA în sumă de T2 lei** (X2 lei x 19%).

3) Organele de control au constatat că societatea deduce TVA în sumă de T3 lei, pentru achiziția de servicii de la SC B Acoounting S.R.L.-D , societate de contabilitate, în condițiile în care are contabil angajat cu contract individual de muncă iar din analiza sintezelor referitoare la activitățile prestate de către angajații SC B Acoounting S.R.L.-D, prin contractul de prestări servicii nr. 84/24.03.2014, organele de inspecție fiscală apreciază că acest gen de activități se suprapun peste atribuțiile salariatului societății, doamna R Anamaria-Oana.

Organele de inspecție fiscală, în baza prevederilor art. 297 alin. (4) lit. a) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au **respins la rambursare TVA în sumă de T3 lei**.

III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se rețin

următoarele:

1) Referitor la TVA în sumă de T1 lei respinsă la rambursare

D.G.R.F.P. Braşov, prin organele specializate, este investită să se pronunţe dacă societatea avea drept de deducere a TVA aferentă refacturării cheltuielilor salariale ale angajaţilor proprii detaşaţi în România de către societatea mamă, RH SL- Spania, în condiţiile în care din documentele aflate la dosarul cauzei şi din argumentele prezentate în susţinerea contestaţiei, nu rezultă că aceste servicii au fost prestate în plus faţă de relaţia de afiliere, respectiv nu se justifică achiziţiile de servicii în scopul operaţiunilor taxabile, persoana impozabilă fiind obligată la plata taxei.

În fapt, în perioada iulie 2017- februarie 2018 contestatara înregistrează achiziţii de servicii în sumă totală de X4 lei (echivalentul a X5. euro) de la societatea „mamă”- RH SL- Spania, aferent cărora deduce TVA în sumă totală de T1 lei, prin aplicarea mecanismului taxării inverse.

Echipa de inspecţie constată că suma de X5 euro, reprezentând contravaloarea serviciilor facturate pentru perioada iulie 2017- februarie 2018, a avut la bază prestaţiile următoarelor persoane delegate de RH să o reprezinte în relaţia cu societatea românească: ON, PRJ, JF, IPE.

Totodată, se menţionează că facturile pentru achiziţia acestor servicii nu sunt însoţite de o anexă care să cuprindă lista cu numele persoanelor care au reprezentat prestatorul şi sumele care au compus compensaţia contractuală în legătură cu aceste persoane, şi nu au la bază deconturi pentru fiecare zi de lucru/persoană, respectiv pentru fiecare călătorie în parte, fiind prezentate doar nişte corespondenţe pe e-mailuri.

Din analiza sintezelor referitoare la activităţile prestate de către reprezentanţii/delegaţii prestatorului prezentate de societate, precum şi a documentelor care au stat la baza întocmirii acestor sinteze (mesaje transmise prin poştă electronică, puncte de vedere, observaţii, recomandări) organele de inspecţie fiscală apreciază că acest gen de activităţi se suprapun peste atribuţiile salariaţilor societăţii verificate. De asemenea, unele se suprapun şi în ceea ce priveşte pe reprezentanţii prestatorului, aceştia raportând acelaşi gen de servicii prestate pentru aceleaşi perioade de analiza, ori se suprapun cu cele prestate de către delegaţii/reprezentanţii RH SL-Spania, unele se referă la activităţi efectuate în anul 2017, când nu se impunea prezenţa acestora, întrucât contribuabilul din România are angajaţi cu contract de muncă individual, atât controlori, cât şi gestionari şi lăcătuşi de întreţinere, funcţii pe care le deţin persoanele delegate de la RH SL-Spania.

Organele de inspecţie fiscală apreciază că, la nivelul societăţii verificate, nu s-ar fi contractat astfel de servicii şi nu ar fi fost acceptate asemenea achiziţii în lipsa unor relaţii de dependenţă existente între prestator şi beneficiar.

Având în vedere natura serviciilor achiziţionate, echipa de control apreciază că nu sunt îndeplinite condiţiile de deductibilitate prevăzute la art. 297 alin. (4), în sensul că societatea nu poate dovedi că serviciile facturate de persoanele afiliate au fost destinate unor operaţiuni cu drept de deducere prevăzute de lege, fapt pentru care nu poate beneficia de dreptul de deducere, fiind însă obligată la colectarea TVA, conform art. 326 alin. (2) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare, în urma inspecţiei fiind respinsă la rambursare TVA în sumă de T1 lei aferentă acestor servicii.

În drept, cu privire la exercitarea dreptului de deducere a TVA la art. 297 alin. (4) şi art. 299 alin. (1) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare, legiuitorul a statuat că:

“art. 297 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(4) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achiziţiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operaţiuni:

a) operaţiuni taxabile;

b) operaţiuni rezultate din activităţi economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operaţiuni ar fi fost realizate în România;

c) operațiuni scutite de taxă, conform art. 294, 295 și 296;

d) operațiuni scutite de taxă, conform art. 292 alin. (2) lit. a) pct. 1 - 5 și lit. b), în cazul în care cumpărătorul ori clientul este stabilit în afara Uniunii Europene sau în cazul în care aceste operațiuni sunt în legătură directă cu bunuri care vor fi exportate într-un stat din afara Uniunii Europene, precum și în cazul operațiunilor efectuate de intermediari care acționează în numele și în contul altei persoane, atunci când aceștia intervin în derularea unor astfel de operațiuni;

e) operațiunile prevăzute la art. 270 alin. (7) și la art. 271 alin. (6), dacă taxa s-ar fi aplicat transferului respectiv.

art. 299 Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 319, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;

b) pentru taxa aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, dar pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei, conform art. 307 alin. (2) - (6), să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 319 sau documentele prevăzute la art. 320 alin. (1);

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține că dreptul de deducere al taxei ia naștere la momentul exigibilității taxei. Legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Astfel, în cazul achizițiilor de servicii, pentru îndeplinirea cerințelor de fond, persoana impozabilă trebuie să facă dovada achiziționării acestora în folosul operațiunilor sale taxabile, respectiv dovada prestării serviciilor în beneficiul său, pentru operațiuni cuprinse în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

În speță sunt aplicabile și prevederile art. 307 și ale art. 326 alin. (2) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

art. 307 Persoana obligată la plata taxei pentru operațiunile taxabile din România

(1) Persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată, dacă aceasta este datorată în conformitate cu prevederile prezentului titlu, este persoana impozabilă care efectuează livrări de bunuri sau prestări de servicii, cu excepția cazurilor pentru care beneficiarul este obligat la plata taxei conform alin. (2) - (6) și art. 331.

(2) Taxa este datorată de orice persoană impozabilă, inclusiv de către persoana juridică neimpozabilă înregistrată în scopuri de TVA conform art. 316 sau 317, care este beneficiar al serviciilor care au locul prestării în România conform art. 278 alin. (2) și care sunt furnizate de către o persoană impozabilă care nu este stabilită pe teritoriul României sau nu este considerată a fi stabilită pentru respectivele prestări de servicii pe teritoriul României conform prevederilor art. 266 alin. (2), chiar dacă este înregistrată în România conform art. 316 alin. (4) sau (6).

(3) Taxa este datorată de orice persoană înregistrată conform art. 316 sau 317, căreia i se livrează produsele prevăzute la art. 275 alin. (1) lit. e) sau f), dacă aceste livrări sunt realizate de o persoană impozabilă care nu este stabilită în România sau nu este considerată a fi stabilită pentru respectivele livrări de bunuri pe teritoriul României conform prevederilor art. 266 alin. (2), chiar dacă este înregistrată în scopuri de TVA în România conform art. 316 alin. (4) sau (6).

(4) Taxa este datorată de persoana impozabilă sau persoana juridică neimpozabilă,

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

înregistrată în scopuri de TVA conform art. 316 sau 317, care este beneficiarul unei livrări ulterioare efectuate în cadrul unei operațiuni triunghiulare, în următoarele condiții:

1. cumpărătorul revânzător al bunurilor să nu fie stabilit în România, să fie înregistrat în scopuri de TVA în alt stat membru și să fi efectuat o achiziție intracomunitară a acestor bunuri în România, care nu este impozabilă conform art. 268 alin. (8) lit. b); și

2. bunurile aferente achiziției intracomunitare, prevăzute la pct. 1, să fi fost transportate de furnizor sau de cumpărătorul revânzător ori de altă persoană, în contul furnizorului sau al cumpărătorului revânzător, dintr-un stat membru, altul decât statul în care cumpărătorul revânzător este înregistrat în scopuri de TVA, direct către beneficiarul livrării; și

3. cumpărătorul revânzător să îl desemneze pe beneficiarul livrării ulterioare ca persoană obligată la plata taxei pentru livrarea respectivă.

(5) Taxa este datorată de persoana din cauza căreia bunurile ies din regimurile sau situațiile prevăzute la art. 295 alin. (1) lit. a) și d).

(6) În alte situații decât cele prevăzute la alin. (2) - (5), în cazul în care livrarea de bunuri/prestarea de servicii este realizată de o persoană impozabilă care nu este stabilită în România sau nu este considerată a fi stabilită pentru respectivele livrări de bunuri/prestări de servicii pe teritoriul României conform prevederilor art. 266 alin. (2) și care nu este înregistrată în România conform art. 316, persoana obligată la plata taxei este persoana impozabilă ori persoana juridică neimpozabilă, stabilită în România, indiferent dacă este sau nu înregistrată în scopuri de TVA conform art. 316, sau persoana nestabilită în România, dar înregistrată în România conform art. 316, care este beneficiar al unor livrări de bunuri/prestări de servicii care au loc în România, conform art. 275 sau 278. Prin excepție, persoana impozabilă ori persoana juridică neimpozabilă, stabilită în România și neînregistrată în scopuri de TVA conform art. 316 sau 317, care este beneficiar al unor servicii prevăzute la art. 278 alin. (5) lit. h), nu este persoana obligată la plata taxei dacă prestatorul aplică unul dintre regimurile speciale prevăzute la art. 314 sau 315.

art. 326 Plata taxei la buget

(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), persoana impozabilă înregistrată conform art. 316 va evidenția în decontul prevăzut la art. 323, atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, în limitele și în condițiile stabilite la art. 297 - 301, taxa aferentă achizițiilor intracomunitare, bunurilor și serviciilor achiziționate în beneficiul său, pentru care respectiva persoană este obligată la plata taxei, în condițiile prevăzute la art. 307 alin. (2) - (6).”

Din interpretarea prevederilor legale mai sus enunțate se reține că persoana impozabilă care este beneficiar al serviciilor care au locul prestării în România și care sunt furnizate de către o persoană impozabilă care nu este stabilită în România este obligată la plata taxei pe valoarea adăugată, având totodată și dreptul de deducere în limitele și condițiile stabilite de art. 297-301 din Codul fiscal.

Așa cum am arătat anterior, deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor, în speță de servicii, este condiționată de îndeplinirea cerințelor de fond- servicii achiziționate să fie utilizate în folosul operațiunilor taxabile ale beneficiarului și de formă-deținerea de documente justificative emise în conformitate cu prevederile legale.

Analizând documentele existente la dosarul contestației se rețin următoarele:

1) Serviciile au fost achiziționate în baza Contractului de reprezentare și asistență în vederea dezvoltării planului de afaceri din 03.02.2014, încheiat între S.C. X S.R.L. și RH SL-Spania, din ale cărui prevederi se constată următoarele:

- Conform art. 1- Obiectul contractului din contract, serviciile care urmează a fi prestate sunt enunțate generic, fără termene de executare, răspunderi contractuale sau detalii în legătură cu activitățile care ar urma să fie efectuate în mod concret. În acest contract S.C. X S.R.L. are calitate de Reprezentat iar RH SL de Reprezentant. La subpunctul vi sunt prevăzute servicii de **“asistență în formarea profesională a personalului ce va deservi Reprezentatul, incluzând și deplasarea acestora la sediul Reprezentantului, cu costurile asociate acestor deplasări”**. Se reține deci că prin contract părțile au convenit ca în vederea formării profesionale, salariații S.C. X S.R.L. să se deplaseze la sediul RH

SL și nu invers.

- **Conform art. 2 din contract, pentru aceste servicii nu se va percepe niciun preț, onorariu sau tarif dar vor fi refacturate clientului toate cheltuielile ocazionate sau în legătură cu constituirea, demararea, dezvoltarea, extinderea proiectului de afaceri din România, respectiv avansuri și alte sume pentru utilaje, materii prime, consumabile, consultanță, deplasări ale personalului reprezentantului (cazare, masa, transport), întâlniri de afaceri avute cu consultanții, partenerii, furnizorii, etc. din România. Se reține deci că în contract nu este prevăzută refacturarea cheltuielilor salariale ale personalului reprezentantului, ci doar a acelorora cu cazarea, masa și transportul, cheltuieli care nu fac obiectul prezentei analize;**
- conform art. 3, contractul are o perioadă de valabilitate de un an, cu posibilitatea de reînnoire automată a acestuia cu perioade egale dacă niciuna din părți nu îl reziliază cu cel puțin 30 de zile înainte de data reînnoirii.

2) Conform documentelor de detașare anexate la dosar, suma de X5 euro, reprezentând contravaloarea serviciilor facturate pentru perioada iulie 2017- februarie 2018, a avut la bază prestațiile unor persoane detașate de RH să presteze servicii “ca persoană transferată” la societatea românească, și care este subordonat în mod direct Șefului de producție al S.C. X S.R.L.: ON supervisor asamblare (01.09.2016-31.08.2017), AV- director general (detașat din 01.01.2015-31.12.2016, prelungit până la 31.12.2019), JF (01.09.2016-01.09.2017 prelungit până la 01.06.2019), YR șef de tură (26.06.2017-26.06.2019), MD șef de tură (24.07.2017-24.07.2019), TA -Director producție.

În speța analizată se reține că este vorba despre persoane transferate în România pentru perioade care depășesc un an și care ajung și la 5 ani (de exemplu în cazul d-lui AV), persoane care sunt subordonate șefului societății românești X S.R.L., care respectă programul de lucru al acesteia, prestând muncă pe care orice salariat cu funcția respectivă ar presta-o.

Deși societatea susține că acești oameni au fost aduși pentru a instrui personalul Reprezentatului, nu se justifică perioada atât de lungă a instruirii având în vedere faptul că S.C. X S.R.L. a început activitatea de producție și comercializare în anul 2015, încă din acest an fiind detașat personal din Spania, și că de atunci s-a scurs o perioadă de peste 3 ani.

Din analiza documentelor și susținerilor părților, imaginea care se crează nu este aceea a unor salariați trimiși să instruiască personalul propriu al filialei ci de angajați permanenți ai filialei, în condițiile în care chiar petenta precizează că există pe fiecare schimb un detașat spaniol. De asemenea, în ceea ce îl privește pe dl AV se reține că acesta deține funcția de director general la SC X S.R.L. și că lucrează pe teritoriul României de la 01.01.2015.

Referitor la rolul pe care societatea susține că îl au persoanele detașate de la firma mamă, de formare, coordonare și îndrumare a activității, se reține că așa cum am arătat anterior, perioadele de detașare sunt între 2 și 5 ani, astfel că nu se poate vorbi de perioade de instruire a personalului propriu al S.C. X S.R.L.

Drept urmare, este justificată concluzia organelor de control că la nivelul societății verificate, nu s-ar fi contractat astfel de servicii și nu ar fi fost acceptate asemenea achiziții în lipsa unor relații de dependență existente între prestator și beneficiar, în condițiile în care societatea verificată înregistrează cheltuieli deductibile cu proprii angajați, care îndeplinesc aceleași sarcini ca și personalul detașat. Astfel, chiar dacă societatea a aplicat mecanismul taxării inverse pentru aceste servicii, în conformitate cu prevederile art. 326 alin. (2) din Legea 227/2015 antecitate, rămâne obligată să colecteze TVA pentru serviciile achiziționate intracomunitar dar nu are drept de deducere pentru taxa aferentă acestora.

Susținerea petentei că în contractele de detașare este înscris că **“toate cheltuielile privind detașarea angajatului vor fi refacturate de RH SL către S.C. X S.R.L.”**, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, deoarece nu presupune automat că societatea are drept de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată, fiind necesar

a fi respectate condițiile impuse de Codul fiscal pentru exercitarea deducerii TVA.

În drept, la pct.13 lit. a) și b) din H.G. nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, dat în aplicarea art. 11 din Codul fiscal se prevede:

“(13) În cazul serviciilor de administrare și conducere din interiorul grupului se au în vedere următoarele:

a) între persoanele afiliate costurile de administrare, management, control, consultanță sau funcții similare sunt deduse la nivel central sau regional prin intermediul societății-mamă, în numele grupului ca un tot unitar. Nu poate fi cerută o remunerație pentru aceste activități, în măsura în care baza lor legală este relația juridică ce guvernează forma de organizare a afacerilor sau orice alte norme care stabilesc legăturile dintre entități. Cheltuielile de această natură pot fi deduse numai dacă astfel de entități furnizează în plus servicii persoanelor afiliate sau dacă în prețul bunurilor și în valoarea tarifelor serviciilor furnizate se iau în considerare și serviciile sau costurile administrative. Nu pot fi deduse costuri de asemenea natură de către o filială care folosește aceste servicii luând în considerare relația juridică dintre ele, numai pentru propriile condiții, ținând seama că nu ar fi folosit aceste servicii dacă ar fi fost o persoană independentă:

b) serviciile trebuie să fie prestate în fapt. Simpla existență a serviciilor în cadrul unui grup nu este suficientă, deoarece, ca regulă generală, persoanele independente plătesc doar serviciile care au fost prestate în fapt.”

Din prevederile legale enunțate mai sus se reține că între persoane afiliate costurile de administrare, management, control, consultanță sau funcții similare sunt deduse la nivel central sau regional prin intermediul societății- mamă în numele grupului ca un tot unitar și nu poate fi cerută o remunerație pentru aceste activități.

Se reține că, cheltuielile de această natură pot fi deduse numai dacă astfel de entități furnizează în plus servicii persoanelor afiliate sau dacă în prețul bunurilor și în valoarea tarifelor serviciilor furnizate se iau în considerare și serviciile sau costurile administrative.

De asemenea, serviciile de administrare și conducere în interiorul grupului trebuie să fie prestate în fapt, simpla existență a serviciilor în cadrul unui grup nefiind suficientă.

În cauză, organul de soluționare mai reține că societatea nu a prezentat dovezi că ar include în prețul bunurilor și în valoarea tarifelor serviciilor furnizate aceste costuri facturate de societatea mamă.

Drept urmare, considerând cele mai sus menționate, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale incidente în cauză, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia *“Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”*, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căruia:

11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;” urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr. F-X/31.07.2018 emisă de A.J.F.P. Q, în ceea ce privește TVA respinsă la rambursare în sumă de T1 lei.

2) Referitor la TVA respinsă la rambursare în sumă de T2 lei

D.G.R.F.P. Brașov prin organele specializate este investită să se pronunțe dacă societatea avea obligația ajustării TVA aferentă materiilor prime neconforme, în sensul anulării dreptului de deducere a TVA inițială, în condițiile în care din documentele la dosar nu reiese care este situația de fapt reală.

În fapt, în capitolul III- Constatări fiscale, punctul II, din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/31.07.2018, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, organele de control precizează că *“în perioada verificată, (...) societatea a înregistrat în contul 301 suma de X1 euro reprezentând c/valoarea materii prime necorespunzătoare calitativ, fapt constatat în urma operațiunilor de verificare și sortare efectuate de gestionar care sunt trimise înapoi la furnizori, prin Credit Note.”* Totodată, echipa de control precizează că *“contravaloarea acestor produse neconforme în sumă totală de X2 lei, care reprezintă în fapt refuzuri de calitate privind produsele livrate, este cuprinsă în facturile emise de acest partener”*.

Se reține deci că referitor la întreaga bază de impozitare aferentă căreia s-a ajustat TVA în sumă de T2 lei, echipa de control susține că sunt materii prime necorespunzătoare calitativ.

Drept urmare, organele de control invocă încălcarea prevederilor art. 287 lit. b) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform căruia:

“art. 287 Ajustarea bazei de impozitare

Baza de impozitare se reduce în următoarele situații:

[...]

b) în cazul refuzurilor totale sau parțiale privind cantitatea, calitatea ori prețurile bunurilor livrate sau ale serviciilor prestate, precum și în cazul desființării totale ori parțiale a contractului pentru livrarea sau prestarea în cauză ca urmare a unui acord scris între părți sau ca urmare a unei hotărâri judecătorești definitive/definitive și irevocabile, după caz, sau în urma unui arbitraj;”

coroborate cu prevederile punctului 32 din HG 1/2016 Titlul VII, care prevede:

“32. (1) În situațiile prevăzute la art. 287 din Codul fiscal, furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii își ajustează baza impozabilă a taxei după efectuarea livrării/prestării sau după facturarea livrării/prestării, chiar dacă livrarea/prestarea nu a fost efectuată, dar evenimentele prevăzute la art. 287 din Codul fiscal intervin ulterior facturării și înregistrării taxei în evidențele persoanei impozabile. În acest scop furnizorii/prestatorii trebuie să emită facturi cu valorile înscrise cu semnul minus când baza de impozitare se reduce sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, care vor fi transmise și beneficiarului. Prevederile acestui alineat se aplică și pentru livrări intracomunitare.”

Totodată, în prezentarea situației de fapt referitor la această deficiență, organele de control vorbesc despre **produse reziduale în valoare de X2 lei, returnate de către furnizori**, și consideră că nu au fost prezentate suficiente dovezi în susținerea afirmației potrivit căreia *“produsele reziduale în valoare de X2 lei, returnate de către furnizori au fost predate către societățile specializate în colectarea deșeurilor menționate mai sus, sau returnate furnizorilor.”*

În consecință, inspectorii fiscali au procedat la ajustarea TVA deductibilă în conformitate cu prevederile art. 304 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care dispune că:

“art. 304 Ajustarea taxei deductibile în cazul achizițiilor de servicii și bunuri, altele decât bunurile de capital

(1) În condițiile în care regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine nu se aplică, deducerea inițială se ajustează în următoarele cazuri:

a) deducerea este mai mare sau mai mică decât cea pe care persoana impozabilă avea dreptul să o opereze;

b) dacă există modificări ale elementelor luate în considerare pentru determinarea sumei deductibile, intervenite după depunerea decontului de taxă, inclusiv în cazurile prevăzute la art. 287;

c) persoana impozabilă își pierde sau câștigă dreptul de deducere a taxei pentru bunurile mobile nelivrate și serviciile neutilizate.

(2) Nu se ajustează deducerea inițială a taxei în cazul:

a) bunurilor distruse, pierdute sau furate, în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător de persoana impozabilă. În cazul bunurilor furate,

persoana impozabilă demonstrează furtul bunurilor pe baza actelor doveditoare emise de organele judiciare;

b) situațiilor prevăzute la art. 270 alin. (8) și la art. 271 alin. (5).

Din analiza documentelor la dosar, organul de soluționare constată că în prezentarea deficienței constatate, organele de control fac afirmații contradictorii, care nu permit identificarea situației de fapt fiscale, spre exemplu:

a) Organele de control precizează inițial că este vorba de **“materii prime necorespunzătoare calitativ”** așa cum au fost recepționate de la furnizori, pentru ca apoi să vorbească despre **“produse reziduale”**;

Conform Ordinului nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate:

Contul 346 "Produse reziduale"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența existenței și mișcării stocurilor de produse reziduale (rebuturi, materiale recuperabile sau deșeuri).

Contul 346 "Produse reziduale" este un cont de activ.

În debitul contului 346 "Produse reziduale" se înregistrează:

- valoarea la preț de înregistrare a produselor reziduale intrate în gestiune din producție proprie (711);

- valoarea la preț de înregistrare a produselor reziduale aduse de la terți (354, 401).

În creditul contului 346 "Produse reziduale" se înregistrează:

- valoarea la preț de înregistrare a produselor reziduale vândute și lipsurile la inventar (711);

- valoarea produselor reziduale trimise la terți (354).

Soldul contului reprezintă valoarea la preț de înregistrare a produselor reziduale existente în stoc la sfârșitul perioadei.”

Organele de control constată că **“aceste produse deși au fost returnate nu se evidențiază la societatea verificată în stocurile de materii prime în conturile 346”**.

b) Pe de o parte inspectorii fiscali afirmă că materiile prime neconforme **“sunt trimise înapoi la furnizori, prin Credit Note”** sau că **“au fost returnate”** iar pe de altă parte nu consideră suficiente dovezile prezentate în susținerea afirmației că **“au fost predate către societățile specializate în colectarea deșeurilor, sau returnate furnizorilor”**;

c) Organele de control precizează că **“aceste produse refuzate calitativ și returnate de client au fost considerate de către organele de inspecție fiscală ca fiind lipsă în gestiune, în condițiile în care societatea verificată nu le-a recepționat în stocurile de materii prime reziduale, ele fiind facturate cu minus, iar din Listele de inventar și procesul verbal de inventariere întocmite la sfârșitul anului 2017 și prezentate de societate, în ceea ce privește existența faptică a acestor produse reziduale, rezultă faptul că acestea nu se mai regăsesc în stocurile aflate în patrimoniul societății la sfârșitul anului.”**

Ori din această afirmație se înțelege că ar fi vorba despre produse neconforme livrate de S.C. X S.R.L., care au fost returnate de clienții săi și pentru care societatea verificată ar fi întocmit factură de stornare și nicidecum de materii prime constatate neconforme la recepție.

d) Organele de control vorbesc despre lipsa unor "Procese verbale de declasare a unor bunuri materiale", în condițiile în care materiile prime neconforme sunt constatate astfel cu prilejul recepției și nu după depozitare;

e) Organele de control sesizează că **“nu pot fi echivalate cantitativ cantitățile de produse reziduale menționate mai sus, cu cantitățile de materiale înscrise în avizele de însoțire a mărfii și facturile menționate mai sus, și întocmite cu minus, ca urmare societatea nu poate face dovada că aceste bunuri au fost distruse și nu mai pot fi valorificate, sau returnate furnizorului și că s-ar încadra în limita unor coeficienți stabiliți dinainte în baza unei decizii sau a unei planificări.”** Dar din documentele la dosar nu se poate stabili la ce avize sau facturi se face referire.

În completare la contestația formulată, cu adresa înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 5058/11.02.2019, societatea transmite un extras din contul 301 "Materii prime" în care sunt efectuate înregistrări cu semnul minus și anexează copii după Note de nonconformitate și facturi întocmite de furnizorii materiilor prime neconforme în care se face referire la aceste "nonconformity note", documente referitor la care organele de control nu fac nicio precizare. Totodată, în repetate rânduri organele de control au afirmat că produsele au fost trimise înapoi furnizorilor, astfel explicându-se faptul că din Listele de inventar și Procesul verbal de inventariere întocmite la sfârșitul anului 2017 și prezentate de societate, se constată că acestea nu se mai regăsesc în stocurile aflate în patrimoniul societății la sfârșitul anului, fiind confirmată ieșirea acestora din gestiune.

De asemenea, în contestația formulată, cu privire la materiile prime necorespunzătoare calitativ, pentru care societatea a dedus TVA în cuantum de T2 lei, petenta atașează deciziile FN/09.01.2017 și FN/08.01.2018 prin care se stabilește procentul maxim al acestor materii prime, pentru anii 2017, respectiv 2018. În ceea ce privesc aceste documente noi prezentate de petentă, se reține că organul emitent al deciziei contestate a refuzat să se pronunțe motivând că nu au fost prezentate în procedura de efectuare a inspecției fiscale.

În drept, în conformitate cu dispozițiile art. 276 alin. (4) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

"art. 276 Soluționarea contestației

(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se oferă posibilitatea să se pronunțe asupra acestora."

Ori atât în Referatul fără număr anexat la dosarul contestației, cât și în completarea transmisă cu adresa 9308/25.02.2019, echipa de control precizează că "Deciziile anexate la prezenta contestație și anume din 9.01.2017 și din 08.01.2018, nu au fost prezentate organelor de control în timpul inspecției fiscale.

Menționăm în acest sens faptul că s-au cerut în mod repetat contribuabilului decizii privind materiile prime neconforme din care să rezulte aprobarea unei cote maxime permise a materiilor prime neconforme. Contribuabilul nu a pus la dispoziția organului de control aceste decizii, motivând că nu are așa ceva."

fără să facă o analiză a acestor documente suplimentare prezentate de petentă și referitor la care a precizat în RIF că nu au fost prezentate.

În data de 08.03.2019, organul de soluționare a solicitat echipei de control, prin poșta electronică, explicații suplimentare în sensul în care din RIF nu reiese cu certitudine dacă este vorba despre materii prime neconforme constatate la recepție sau produse reziduale returnate de clienți și să se pronunțe cu privire la deciziile FN/09.01.2017 și FN/08.01.2018 transmise de petentă, mai sus menționate. De asemenea au fost solicitate precizări privind modul de înregistrare a facturilor de stornare în evidențele contabile, în condițiile în care societatea susține că au fost întocmite facturi de regularizare și că a ajustat TVA (vezi Minuta întocmită cu prilejul susținerii orale a contestației) iar organele de control nu combat aceste afirmații.

La aceste solicitări, organul emitent al deciziei contestate nu a formulat răspuns, afirmând telefonic că nu va mai face nicio precizare suplimentară față de cele deja transmise în scris.

f) Organele de control susțin că "au procedat la ajustarea TVA deductibilă în conformitate cu prevederile art. 304 alin. (1) din Legea 227/2015 cu modificările și completările ulterioare, nefiind demonstrat de societate îndeplinirea condiției prevăzută la art. 304. alin. (2) lit. a) din Legea 227/2015" care prevede că:

"(2) Nu se ajustează deducerea inițială a taxei în cazul:

a) bunurilor distruse, pierdute sau furate, în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător de persoana impozabilă. În cazul bunurilor furate,

persoana impozabilă demonstrează furtul bunurilor pe baza actelor doveditoare emise de organele judiciare;”

Ori această prevedere nu este incidentă în speță în condițiile în care, în repetate rânduri organele de control au afirmat că produsele au fost trimise înapoi furnizorilor, astfel că acestea trebuiau să urmărească dacă se face dovada returului materiilor prime neconforme, dacă s-a întocmit factură de stornare și modul de înregistrare a acesteia în evidențele financiar contabile.

Date fiind cele menționate anterior, organul de soluționare reține că din documentele aflate la dosar nu reiese care este situația de fapt fiscală, acesta aflându-se în imposibilitatea de a se pronunța asupra legalității și corectitudinii ajustării taxei deduse inițial cu suma de T2 lei.

Astfel, având în vedere cele precizate anterior în prezenta decizie și prevederile legale invocate, deoarece din documentele aflate la dosarul contestației nu poate stabili cu certitudine care este situația de fapt fiscală, în temeiul dispozițiilor art. 279 alin. (3) și (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevede că:

„(3) Prin decizie se poate desființa, total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care, din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent, nu se poate stabili situația de fapt în cauza supusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul competent și de contestator. În acest caz, organul fiscal competent urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării, desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.

(4) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 60 de zile de la data comunicării deciziei în cazul contribuabililor mari și mijlocii și în termen de 30 zile în cazul celorlalți contribuabili, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”

coroborat cu pct.11.4 OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală care prevede că **“11.4. Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ fiscal atacat. [...]” se va desființa parțial decizia de impunere contestată pentru TVA respinsă la rambursare în sumă de T2 lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală competente să reanalizeze situația de fapt fiscală în funcție de cele prezentate în decizie, de prevederile legale incidente și de argumentele contestatarii.

3) Referitor la TVA respinsă la rambursare în sumă de T3 lei

D.G.R.F.P. Brașov, prin organele specializate, este investită să se pronunțe dacă societatea avea drept de deducere a TVA aferentă serviciilor facturate de SC B Acoounting S.R.L.-D, în condițiile în care din documentele la dosar rezultă că SC B Acoounting S.R.L.-D, prin reprezentanți, a desfășurat activități pentru societatea verificată.

În fapt, în urma verificărilor efectuate organele de control au constatat că în perioada 01.07.2017-28.02.2018 societatea deduce TVA în sumă de T3 lei, pentru achiziția de servicii de la SC B Acoounting S.R.L.-D, societate de contabilitate, în condițiile în care are contabil angajat cu contract individual de muncă iar din analiza sintezelor referitoare la activitățile prestate de către angajații SC B Acoounting S.R.L.-D, prin contractul de prestări servicii nr. 84/24.03.2014, organele de inspecție fiscală apreciază, că acest gen de activități se suprapun peste atribuțiile salariatului societății, doamna R Anamaria-Oana, stabilite prin fișa postului.

Din documentele la dosar se reține că în data de 24 martie 2014 SC X S.R.L. încheie cu SC B Acoounting S.R.L.-D în calitate de prestator, reprezentată prin administrator, d-na Adriana I, Contractul de prestări servicii nr. 84 care are ca obiect „organizarea și înregistrarea operațiunilor financiar-contabile a tuturor activităților efectuate de client”.

Lucrările contabile prevăzute în contract a fi executate lunar de prestator sunt următoarele:

- verificarea registrului de casă întocmit de client;
- verificarea jurnalelor de vânzări și cumpărări întocmite de client;
- întocmirea și depunerea lunară/trimestrială a decontului de TVA;
- întocmirea și depunerea lunară/trimestrială a declarației de impunere;
- înregistrarea contabilă a tuturor operațiunilor efectuate de client pe luna în curs;
- întocmirea și verificarea ștatelor de salarii și calcularea taxelor sociale datorate de către client la bugetul statului;
- întocmirea bilanței contabile de verificare lunară, note contabile, registrul jurnal;
- raportarea semestrială a rezultatelor financiar contabile;
- controlul metodologiei contabile aplicate de către personalul intern al clientului și eventuale recomandări;
- verificarea înregistrărilor primare efectuate de către personalul intern și corectarea eventualelor erori;
- să efectueze diverse lucrări de administrare a personalului etc.

Totodată, conform informațiilor din baza de date REVISAL, S.C. X S.R.L. are din 22.06.2015 propriul angajat cu contract individual de muncă, normă întreagă, cu funcția de contabil, în persoana d-nei R Anamaria-Oana CNPX.

Conform fișei postului d-na R Anamaria-Oana are următoarele responsabilități principale:

- înregistrarea facturilor în programul de contabilitate și arhivarea lor;
- deconturi și evidența deconturilor;
- întocmirea facturilor către clienți;
- întocmirea de diverse documente pentru salariații firmei;
- transmitere declarație INTRASTAT.

Organul de soluționare mai reține următoarele:

- Conform Bazei de date ANAF-INFOPC persoanele care pot utiliza certificat digital calificat pentru S.C. X S.R.L. sunt: LS CNPX, IA CNPZ și IA CNPZ (dublura). Astfel se reține că d-na R Anamaria-Oana nu este împuternicită pentru depunerea electronică a documentelor la organul fiscal de administrare, conform legislației fiscale.
- Referitor la d-na LS se reține că are funcția de director la SC B Acoounting S.R.L.-D, a participat din partea SC B Acoounting S.R.L.-D la susținerea orală a contestației, a comunicat cu echipa de control pe tot parcursul inspecției fiscale și a furnizat informații organelor de control prin poșta electronică.
- D-na IA este administrator al SC B Acoounting S.R.L.-D;
- Cu d-na CL în calitate de reprezentant al Biroului de expertiză contabilă C G. L, s-a încheiat în luna septembrie 2017 contractul 901/10.09.2017 pentru servicii de consultanță.
- SC B Acoounting S.R.L.-D este înscrisă de către organele de control la Cap. II- Date despre contribuabil, pct. 9, ca fiind persoana responsabilă de conducerea contabilității.

În contestația formulată, reprezentantul societății precizează că încă de la înființarea firmei, serviciile de contabilitate au fost externalizate și asigurate de către B Accounting S.R.L., societate care este membră CECCAR. Pe măsură ce volumul de activitate a crescut și pentru o mai bună organizare a evidenței primare, a fost angajat un contabil intern (în 22.06.2015). Petenta mai precizează că salariatul său are următoarele atribuții: emite facturile, întocmește deconturile de cheltuieli ale salariaților, introduce facturile primite în aplicația AX pentru a putea urmări scadențele facturilor, întocmește declarația Intrastat.

Referitor la fluxul documentelor, reprezentantul societății precizează că este următorul: contabilul intern pregătește documentele și le trimite spre a fi contabilizate cu ajutorul aplicației SAGA până pe 10 ale lunii următoare. Totodată, societatea afirmă că din septembrie 2017 au fost contractate serviciile Biroului de expertiză contabilă LC care are ca atribuții pregătirea

rapoartelor lunare de producție precum și pregătirea diferitelor raportări către managerul societății, informația contabilă în forma finală fiind în fapt procesată de către LC și modificată/adaptată cerințelor managementului din Spania.

Pentru neacordarea dreptului de deducere a TVA în sumă de T3 lei organele de control invocă prevederile art. 297 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform căroră:

„art. 297 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(4) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;

dar, deși motivarea refuzului acordării dreptului de deducere are în vedere prevederile titlului VII Taxa pe valoarea adăugată din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de control se limitează să afirme că serviciile se suprapun, fără să facă o analiză a activităților efectiv desfășurate de fiecare terț în parte și a celor susținute de reprezentantul societății atât în Nota explicativă cât și în motivarea contestației, în condițiile în care petenta afirmă că persoana angajată asigură evidența primară a documentelor și pregătește documentele pentru a fi predate firmei de contabilitate, respectiv că se ocupă cu întocmirea deconturilor de cheltuieli ale angajaților și nu de deconturile de TVA, precum și că toată evidența contabilă a fost prezentată și susținută în timpul controlului de către firma de contabilitate, care a întocmit situațiile financiare, conform legii.

Din coroborarea prevederilor art. 297 alin. (2) lit. a) antecitate, cu cele ale art. 299 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform căroră:

art. 299 Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 319, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;”

se reține că orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată/înregistrată în scopuri de TVA, pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată datorată sau achitată, trebuie să justifice că bunurile și/sau serviciile care i-au fost livrate și/sau prestate sau urmează să-i fie livrate și/sau prestate de o altă persoană impozabilă, sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile și totodată trebuie să dețină documentele care să cuprindă în mod obligatoriu informațiile prevăzute de legiuitor la articolele din legea fiscală.

Astfel, legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere a TVA de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia. Aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, astfel că neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a TVA.

Organul de soluționare reține că în speță societatea verificată a încheiat cu SC B Acoounting S.R.L.-D în calitate de prestator, contract pentru prestarea de servicii constând în „organizarea și înregistrarea operațiunilor financiar-contabile a tuturor activităților efectuate de client” și că are în același timp și un angajat cu contract individual de muncă cu funcția de contabil.

Totodată, se reține că organele de control au concluzionat că serviciile prestate de cele două părți se suprapun, fără să facă o analiză a situației de fapt constatate în condițiile în care

temeiul de drept invocat se referă la neîndeplinirea condiției ca serviciile să fie prestate în folosul operațiunilor taxabile ale societății verificate.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile art. 113 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„art. 113 Obiectul inspecției fiscale

(1) *Inspecția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.*

(2) *În scopul efectuării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală procedează la:*

a) *examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului/plătitorului;*

b) *verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului/plătitorului;*

c) *analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse și, după caz, a descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legislației fiscale;*

d) *verificarea, constatarea și investigarea fiscală a actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului/plătitorului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor prevăzute de legislația fiscală și contabilă;*

e) *solicitarea de informații de la terți;*

f) *verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile ori unde se află bunurile impozabile;*

g) *solicitarea de explicații scrise de la reprezentantul legal al contribuabilului/plătitorului sau împuternicitul acestuia ori de la persoanele prevăzute la art. 124 alin. (1), după caz, ori de câte ori acestea sunt necesare în timpul inspecției fiscale, pentru clarificarea și definitivarea constatărilor;*

h) *informarea reprezentantului legal al contribuabilului/plătitorului sau a împuternicitului acestuia, după caz, cu privire la constatările inspecției fiscale, precum și discutarea acestora;*

i) *stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de obligația fiscală principală declarată de către contribuabil/plătitor și/sau stabilită, după caz, de organul fiscal:(...)”*

De asemenea, incidente sunt și prevederile art. 6 și art. 7 din același act normativ, care precizează:

„art. 6 Exercițarea dreptului de apreciere

(1) *Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. În exercitarea dreptului său de apreciere, organul fiscal trebuie să ia în considerare opinia emisă în scris de organul fiscal competent respectivului contribuabil/plătitor în cadrul activității de asistență și îndrumare a contribuabililor/plătitorilor, precum și soluția adoptată de organul fiscal în cadrul unui act administrativ fiscal sau de instanța judecătorească, printr-o hotărâre definitivă, emisă anterior, pentru situații de fapt similare la același contribuabil/plătitor. În situația în care organul fiscal constată că există diferențe între starea de fapt fiscală a contribuabilului/plătitorului și informațiile avute în vedere la emiterea unei opinii scrise sau a unui act administrativ fiscal la același contribuabil/plătitor, organul fiscal are dreptul să consemneze constatările în conformitate cu situația fiscală reală și cu legislația fiscală și are obligația să menționeze în scris motivele pentru care nu ia în considerare opinia prealabilă.”*

„art. 7 Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal

(3) Organul fiscal este îndreptăţit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obţină şi să utilizeze toate informaţiile şi documentele necesare pentru determinarea corectă a situaţiei fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice şi să ia în considerare toate circumstanţele edificatoare fiecărui caz în parte.

(4) Organul fiscal decide asupra felului şi volumului examinărilor, în funcţie de circumstanţele fiecărui caz în parte şi de limitele prevăzute de lege.”

În ceea ce priveşte forţa probantă a documentelor justificative şi evidenţelor contabile, precum şi sarcina probei în dovedirea situaţiei de fapt fiscale, art. 72 şi art. 73 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, prevăd că:

„art. 72 Forţa probantă a documentelor justificative şi evidenţelor contabile

Documentele justificative şi evidenţele contabile ale contribuabilului/plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există şi alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare.

art. 73 Sarcina probei în dovedirea situaţiei de fapt fiscale

(1) Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele şi faptele care au stat la baza declaraţiilor sale şi a oricăror cereri adresate organului fiscal.

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii.”

Din analiza prevederilor legale de mai sus, se reţine că organele de inspecţie fiscală, pentru stabilirea stării de fapt, trebuie să analizeze toate actele şi faptele ce rezultă din activitatea contribuabilului, corectitudinea şi exactitatea îndeplinirii obligaţiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale. Astfel, inspecţia fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt şi raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, organului fiscal revenindu-i sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.

De asemenea, organele de inspecţie fiscală trebuie să depună toate diligenţele pentru determinarea corectă a situaţiei fiscale a contribuabilului şi în acest scop să-şi exercite rolul său activ, fiind îndreptăţite să obţină şi să utilizeze toate informaţiile şi documentele pe care le consideră utile în funcţie de circumstanţele fiecărui caz în parte şi de limitele prevăzute de lege.

Astfel, având în vedere cele precizate anterior în prezenta decizie şi prevederile legale invocate, deoarece din documentele aflate la dosarul contestaţiei nu poate stabili cu certitudine care este situaţia de fapt fiscală, în temeiul dispoziţiilor art. 279 alin. (3) şi (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, antecitate, coroborat cu prevederile pct.11.4 OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucţiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va desfiinţa parţial decizia de impunere contestată pentru TVA respinsă la rambursare în sumă de T3 lei**, urmând ca organele de inspecţie fiscală competente să reanalizeze situaţia de fapt fiscală în funcţie de cele prezentate în decizie, de prevederile legale incidente şi de argumentele contestatarei.

4) Referitor la obligaţiile fiscale accesorii

Cauza supusă soluţionării este dacă D.G.R.F.P. Braşov prin organele abilitate, se poate investi cu soluţionarea pe fond a cauzei, în condiţiile în care prin decizia de impunere contestată nu au fost stabilite în sarcina societăţii obligaţii fiscale accesorii.

În contestaţia analizată în speţă, societatea menţionează că „până la momentul în care nu va exista o decizie de soluţionare a prezentei contestaţii precum şi un nou act administrativ fiscal (respectiv o nouă decizie de impunere), nu există şi nu poate exista un temei pentru imputarea unor accesorii de plată (dobânzi, penalităţi etc) în legătură cu presupusele debite pe care Decizia le constată şi pe care autoritatea fiscală ni le impută”.

Deoarece societatea nu precizează cuantumul accesoriiilor care i-ar fi imputate, respectiv actul administrativ fiscal prin care sunt individualizate aceste accesorii, cu adresa nr. 37086/07.12.2018 organul de soluţionare a solicitat petentei să precizeze valoarea accesoriiilor contestate, precum şi titlurile de creanţă/actele administrativ- fiscale în care au fost înscrise,

având în vedere faptul că prin Decizia de impunere F-X/31.07.2018 nu au fost stabilite în sarcina S.C. X S.R.L. obligații fiscale accesorii.

Se reține că până la data prezentei petenta nu a dat curs solicitării organului de soluționare de a indica valoarea accesoriilor contestate și titlurile de creanțe prin care acestea au fost individualizate.

În drept, conform prevederilor art. 268 și art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 268 Posibilitatea de contestare

(1) *Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.*

(2) *Este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.*

(3) *Baza de impozitare și creanța fiscală stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună. [...]*

Art. 269 Forma și conținutul contestației

(1) *Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

a) *datele de identificare a contestatorului;*

b) **obiectul contestației;**

c) *motivele de fapt și de drept;*

d) *dovezile pe care se întemeiază;*

e) *semnătura contestatorului sau a împuternicitului acestuia. [...]*

(2) *Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat.*

Totodată, potrivit prevederilor pct.11.1. din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“11. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 279 din Codul de procedură fiscală - Soluții asupra contestației

11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

[...]

c) fiind fără obiect, în situația în care sumele și măsurile contestate nu au fost stabilite prin actul administrativ fiscal atacat;”

Față de cele prezentate, în condițiile în care prin Decizia de impunere F-X/31.07.2018, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Q- Activitatea de inspecție fiscală, nu s-au determinat obligații fiscale accesorii, pentru capătul de cerere privind accesoriile, **contestația formulată de SC X S.R.L. urmează a fi respinsă ca fiind fără obiect.**

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 268, art. 269, art. 272 alin. (7), art. 273, art. 276 alin. (1) și art. 279 alin. (1), (3) și (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

D E C I D E:

1) Desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/31.07.2018, emisă de A.J.F.P. Q- Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru TVA respinsă la rambursare în sumă de T2+T3 lei, urmând ca organele de inspecție fiscală

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

competente să procedeze la refacerea inspecției fiscale pentru același tip de obligație fiscală și aceleași perioade ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate în prezenta decizie.

2) Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/31.07.2018, emisă de A.J.F.P. Q- Activitatea de Inspecție Fiscală, **pentru TVA respinsă la rambursare în sumă de T1 lei.**

3) Respingerea ca fiind fără obiect a contestației formulate de S.C. X S.R.L., pentru capătul de cerere privind accesoriile.

Prezenta decizie de soluționare a contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul X în termen de 6 luni de la comunicare, potrivit Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare.